

Малярчук І. А., Господарський суд  
Одеської області

## КЛАСИФІКАЦІЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

*Зроблена спроба здійснити на основі аналізу податкових спорів їхню класифікацію, використовуючи такі критерії як суб'єкт, об'єкт, підстави виникнення.*

Різнобічні аспекти податкового спору широко висвітлені в юридичній літературі. Зокрема, значна увага науковцями приділяється дослідженню суб'єктів податкового спору, захисту їхніх прав та інтересів (О. О. Бандурко, Я. О. Берзанюк, М. О. Перепелиця, О. В. Щербанюк), засобів захисту (І. Л. Бородіна, Я. В. Греца, Д. Г. Мулявка, О. М. Федорчук), правових основ справляння податків (І. І. Бабіна, Г. В. Бех, А. О. Храброва), дефектів нормотворчості як причин податкових конфліктів (Л. В. Трофімова, І. Удачина, А. Ластовецький), класифікації податкових правовідносин та об'єктів податкових зобов'язальних відносин (І. О. Пасічна). І лише окремі дослідники звертаються до проблем класифікації податкових спорів. А саме урахування класифікації податкового спору надає можливість платникові податків під час його розв'язання правильно обрати норми матеріального і процесуального права, зібрати та представити доказові факти, обрати лінію поведінки тощо. Зазначену проблематику найбільш ґрунтовно розглядають російські фахівці І. В. Цветков, В. Н. Назаров, вітчизняні юристи – О. Уварова, В. В. Тильник. Враховуючи теоретичні напрацювання дослідників та реально існуючу практику зробимо спробу здійснити класифікацію податкових спорів.

Класифікація будь-яких об'єктів передбачає їхній поділ на види (групи, класи) за певними ознаками або критерієм, що беруться за основу під час виокремлення видів (груп, класів). У науковій класифікації властивості об'єкта поставлені у функціональний зв'язок з його становищем у певній системі [1, с. 259]. Класифікація може бути природна (максимальна кількість істотних ознак об'єкту визначає його місцезнаходження у системі) та штучна (в основі класифікації знаходяться неістотні ознаки об'єкта). Класифікація може бути зовнішньою та внутрішньою, зовнішня вказує на зв'язок досліджуваного об'єкта із іншими об'єктами поза його системою, внутрішня – роль та місце у системі. Класифікацію проводять за загальними ознаками, тобто такими, що є характерними усім об'єктам такого роду, та специфічними

об'єктами, які притаманні саме такому виду об'єктів. Таким чином, класифікуючи юридичні спори за загальними ознаками, вкажемо на існування трудових, господарських, цивільних спорів; розглядаючи той чи інший вид галузевого спору, ми будемо його досліджувати за суб'єктами, об'єктами, підставою виникнення інше.

Податкові спори ми можемо класифікувати досить широко, в залежності від обраного критерію. Найбільш доцільними та основними критеріями, з нашого погляду є наступні – суб'єкт (ініціатор спору), предмет спору, підстави спору.

Здійснимо класифікацію згідно обраних нами критеріїв. За ініціатором податкового спору в юридичній літературі найбільш часто виділяють три групи спорів. Перша група спорів, це спори які виникають з ініціативи платників податків, зборів чи обов'язкових платежів. Друга група спорів, це ті спори, що ініціюються контролюючими органами. Третя група спорів, це ті спори, що ініціюються іншими об'єктами податкових правовідносин [2, с. 26].

На наш погляд, зазначену класифікацію можна значно розширити, доповнити, деталізувати. Якщо, співвідносно до досліджувальної тематики, взяти за основу класифікації суб'єкта податкового спору, то можемо вказати на:

- податкові спори між платником податків – фізичною особою і податковим органом;
- податкові спори між платником податків – фізичною особою-суб'єктом підприємницької діяльності і податковим органом;
- податкові спори між платником податків – юридичною особою і податковим органом; так як однією із класифікацій юридичних осіб є їхній поділ на підприємницькі та не підприємницькі ми можемо зазначати ще на два види спорів відповідно за видом юридичної особи;
- податкові спори між платником податків – нерезидентом-фізичною особою і податковим органом;
- податкові спори між платником податків – нерезидентом-юридичною особою і податковим органом.

Відзначимо, що у фаховій літературі виділяють також три наступні групи суб'єктів податкових конфліктів: державу (в особі органів владних повноважень, що приймають нормативно-правові акти у сфері оподаткування); органи державної податкової служби; платники податків і зборів (обов'язкових платежів). Але податкові конфлікти виникають між платниками податків і органами державної податкової служби щодо виконання та реалізації взаємних прав та обов'язків [3, с. 55].

За суб'єктами прийняття рішення, які можна оскаржувати в адміністративному порядку, вони розподіляються на такі, що прийнятті:

1. Державною податковою адміністрацією України;
2. спеціалізованими державними податковими інспекціями;
3. державними податковими адміністраціями в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі;
4. державними податковим інспекціями в містах з районним поділом (крім міст Києва та Севастополя);
5. державними податковими інспекціями в районах, містах без районного поділу, міжрайонними державними податковими інспекціями.

За предметом спору, В. Н. Назаров розподіляє податкові спори на дві групи. Це по-перше, спори, що виникають із нанесення шкоди незаконними актами податкових органів або незаконними діями (бездіяльністю) їх посадових осіб. По-друге, спори про виконання компетентними органами державної влади податкового законодавства [2, с. 26].

Зазначену класифікацію розширимо, виходячи із того, що предметом податкового спору може бути не тільки дія чи бездіяльність посадових осіб податкових органів, нанесення незаконними актами податкових органів шкоди. Предметом податкового спору може бути оскарження різного виду податку – податку на прибуток підприємств, на доходи фізичних осіб, на додану вартість, акцизний податок, екологічний податок, місцеві податки та збори та інші платежі.

Класифікація податкових спорів може бути здійснена відповідно до рішень, які приймаються податковими органами і у разі неправомірності оскаржуються. Визначення того, чи рішення незаконно обмежує або порушує права платників податків є предметом розгляду скарги. Рішення розподіляються за змістом на: 1) податкові повідомлення-рішення про визначення сум податкових зобов'язань, граничні строки сплати грошового зобов'язання та/або строки виправлення платником податків показників податкової звітності; попередження про наслідки несплати грошового зобов'язання або внесення виправлень до показників податкової звітності в установленний строк та інші ( пункт 1 ст. 58 Податкового кодексу України) [4]; 2) податкові вимоги.

Податкова вимога відповідно до п. п. 14.1.153 ст. 14 Податкового кодексу України є письмовою вимогою органу державної податкової служби до платника податків щодо погашення суми податкового боргу [4]. Податкові вимоги формуються за несплаченими платником податків в установлені строки сумами грошових зобов'язань,

узгоджених податковим органом, іншими контролюючими органами. Податкова вимога від податкового повідомлення-рішення відрізняється тим, що є засобом реагування, в основі якого лежить факт несвочасного виконання платником податку податкового обов'язку. Фахівцями звертається увага на той факт, що чинне законодавство чітко не визначає підстави та порядок оскарження податкових вимог. Зокрема, у переліку рішень податкових органів, що підлягають оскарженню в адміністративному порядку Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами Державної податкової служби, затверджене наказом ДПА України № 1001 від 23.12.10, не містить податкової вимоги [5]. Але така можливість її оскарження не виключена, враховуючи, що податкова вимога є актом індивідуального характеру, офіційним документом, має обов'язковий характер і зачіпає матеріальні інтереси суб'єкту господарювання [6]. Крім того, платник податків вправі оскаржити будь-яке рішення, якщо воно, порушує його права та законні інтереси. На думку С. А. Убогого [7, с. 121] та Д. Г. Мулявка [8, с. 81], платник податків повинен мати можливість реалізувати свої права у повному обсязі.

Перелік рішень податкового органу, що є предметом податкового спору може бути значно розширений відповідно до інших його рішень щодо платників податків (рішення про: розподіл суми грошових зобов'язань або податкового боргу між платниками податків, які виникають у результаті реорганізації; погашення податкових зобов'язань або податкового боргу, забезпечених податковою заставою, до здійснення реорганізації; встановлення солідарної відповідальності зі сплати грошових зобов'язань платника податку, який реорганізується, стосовно всіх осіб, утворених у процесі реорганізації, що спричинює застосування режиму податкової застави до всього майна таких осіб; поширення податкової застави на майно платника податків, який утворюється шляхом об'єднання інших платників податків, якщо один і більше з них мали грошові зобов'язання або податковий борг, забезпечений податковою заставою, та інші). Зазначені рішення, у разі їхньої незаконності, можуть бути оскаржені і бути предметом податкового спору.

В. В. Тильник до предмету податкового спору відносить суб'єктивні публічні права і обов'язки учасників податкових правовідносин, та вважає: «суттєвою особливістю такого спору є те, що він одночасно може включати в себе і суб'єктивні публічні права (обов'язки) і законність ненормативних податкових актів» [9, с. 113].

В юридичній літературі вказується фактична природа акту податкової перевірки, який не є юридичною формою рішень подат-

кових органів, не вважається офіційним документом, але спричиняє певні правові наслідки. Акт перевірки є підставою для того, що б на його основі приймалися податкові повідомлення-рішення – визначати податкові зобов'язання та/або штрафні санкції чи ні [10, с. 255].

За предметом оскарження категорії податкових спорів найбільш широко виокремлює О. Уварова. Вони, на її думку, можуть бути наступними:

1. оскарження суми податкового зобов'язання, визначеного податковим органом за причинами, не пов'язаними з порушенням податкового чи іншого законодавства;

2. оскарження суми податкового зобов'язання та/або штрафних санкцій, визначених податковим органом у зв'язку з виявленням порушення з боку платників податків вимог податкового чи іншого законодавства;

3. відмова в наданні бюджетного відшкодування ПДВ;

4. оскарження вимоги про сплату: податкового зобов'язання, яке платник податків узгодив у поданій ним податковій декларації, але не сплатив у встановлені строки; узгодженої суми грошового зобов'язання, визначеного податковим органом у податковому повідомленні-рішенні, яке платник податків не сплачує в установлені строки;

5. оскарження індивідуальної податкової консультації (або відмови в її наданні);

6. оскарження нормативно-правового акта у сфері оподаткування;

7. оскарження дій або бездіяльності податкового органу;

8. оскарження рішень та дій, що здійснюються податковим органом у ході перевірки;

9. вимога про повне відшкодування збитків (шкоди), завданих незаконними діями (бездіяльністю контролюючих органів (їх посадових осіб) [11, с. 5 – 10].

Предметом оскарження у вказаних податкових спорах є відповідні податкове повідомлення-рішення; податкова вимога; індивідуальна податкова консультація; постанова Кабміну, наказ ДПАУ або інший нормативно-правовий акт з питань оподаткування, інших питань, підконтрольних податковим органам; рішення податкового органу, наказ податкового органу про проведення, продовження, припинення перевірки; дії (акти) податкового органу, що порушують права та законні інтереси платника податків.

Щодо визначення підстав виникнення податкового спору, то значимо, що в юридичній літературі не має одностайності. До підстав податкового спору відносять а) неправильне тлумачення норми права,

б) незастосування норми права, що необхідно застосувати, в) застосування норми, що не може бути застосована [9, с. 110]. Такий принцип побудови структури податкового спору є загальноприйнятим і щодо інших спорів.

Виникнення таких податкових спорів, на нашу думку пов'язано із надзвичайною масивністю, складністю та низьким рівнем податкового законодавства. Наслідком цього є різне тлумачення змісту норм права як працівниками податкових органів, так і платниками податків. Основними недоліками податкового права, на погляд Л. В. Трофімової є «його логічні суперечності, внутрішня неузгодженість, потреба в однозначному тлумачення суб'єктами різних гілок влади, хоча, за загальним правилом, у юриспруденції правильність тексту податкового законодавства презумується (однак це не завжди відповідає дійсності)» [12, с. 22]. Постійною проблемою українського податкового законодавства є неузгодженість між законами та підзаконними нормативними актами, що іноді видаються у невідповідності змісту законів і встановлюють додаткові приписи, інструкції, роз'яснення, узгодження тощо [13, с. 43]. Крім того, вкажемо на суперечливість судової практики щодо розв'язання спорів з питання застосування і тлумачення окремих норм матеріального права. Зазначені податкові спори можуть бути обумовлені недостатньою фаховою підготовкою працівників податкових органів, наявністю лобіювання бізнесових інтересів, проявами корупційних дійнь.

Також до підстав виникнення податкових спорів відносять:

- порушення норм та порядку проведення податкових перевірок;
- донарахування податків, застосування штрафних санкцій;
- незаконне накладання арештів на рахунки та майно осіб тощо [10, с. 257].

Податкові спори можуть бути кваліфіковані за іншими критеріями в залежності від мети дослідження. І. В. Цветков класифікацію податкового спору здійснює із основної кваліфікуючої ознаки: податковим є тільки той спір, який обумовлюється податковими відносинами, а саме – відносинами із встановлення, введення і взяття податків; відносинами, що виникають в процесі здійснення податкового контролю, включаючи оскарження пов'язаних з цим контролем актів податкових органів, дій (бездіяльності) їх посадових осіб; відносинами із притягнення платників податків до відповідальності за здійснення податкових правопорушень [14, с. 3].

Назаров В. Н. здійснює класифікацію податкових спорів відповідно від змісту вимог, що висуваються однією із сторін; та розподіляє

податкові спори на ті, що розглядаються у досудовому порядку та у суді [2, с. 27].

Сучасні податкові спори російськими правниками розмежовуються на три основні категорії: 1) спори з питань права, 2) спори з питань факту, 3) процедурні спори. Під першою групою спорів розуміються спори, пов'язані з різним тлумаченням та/або застосуванням окремих норм матеріального права (податкового, цивільного та іншого законодавства). До другої групи відносяться спори, які виникли у зв'язку з різною оцінкою фактичних обставин справи та мають пряме чи побічне відношення до оподаткованої діяльності платника податків. До третьої – спори про порушення податковим органом законодавчо встановленої процедури проведення заходів податкового контролю та (або) провадження по справам податкових правопорушень [14, с. 3].

Зазначені категорії податкових спорів мають свої особливості. Спори з питань права виникають внаслідок прорахунків, недоліків вітчизняного податкового законодавства; некомпетентності працівників податкових органів, відсутності у них необхідних знань для застосування відповідних нормативно-правових актів.

Спори з питань факту істотно відрізняються від попередньої категорії справ. Їх змістом є доказування чи спростування різного виду фактичних обставин. Визначальним за таким податковим спором буде якість зібраних платником податків доказів, що підтверджують його правоту. Предметом доказування є сукупність конкретних юридичних фактів.

Процедурні спори передбачають оскарження правомірності актів, рішень податкових органів, дій (бездіяльності) їх посадових осіб, виходячи із допущених податковим органом порушень встановленої процедури проведення заходів податкового контролю чи провадження по справам про податкові правопорушення. Процедурні порушення, що є предметом спору повинні мати істотний характер і дійсно приводити до незаконності чи необґрунтованості прийнятого рішення.

Існування різних підходів до класифікації податкових спорів пояснюється складністю податкових правовідносин, значною базою юридичних фактів, що можуть оскаржуватися, іншими обставинами. Класифікація податкових спорів обумовлюється також тим, в якому розумінні розглядається податковий спір – у широкому чи вузькому. Якщо податковий спір розглядати у широкому розумінні, то ми повинні досліджувати всю сукупність спорів, що виникають між уповноваженими державними органами і податково зобов'язаними особами. У вузькому розумінні – це спори, що виникають безпосередньо із правовідносин, що регулюються податковим законодавством [2, с. 27].



В юридичній літературі зазначається, що податкові спори можуть змінюватися під впливом:

а) норм правових актів, за якими регулюється сфера податкових відносин;

б) податкової правосуб'єктності особи;

в) юридичних фактів, що обумовлюють виникнення, зміну чи припинення податкових відносин [14, с. 253]. На наш погляд, за цими підставами податкові спори можуть також й виникати й реалізовуватися.

Таким чином, податкові спори є неоднорідними, вони розрізняються за своєю правовою природою, змістовним характером, процесуальними особливостями їхнього розв'язання. Податкові спори можуть як виникати, так і змінюватися, припинятися, реалізовуватися на підставі нормативних актів, юридичних фактів, процедури здійснення податкових обов'язків. Основними критеріями податкових спорів за якими їх можна класифікувати є суб'єкт спору, його предмет та підстава. Податкові спори можуть бути класифіковані й за іншими критеріями.

#### *Бібліографічний список*

1. Филосовский словарь. – М. : «Советская энциклопедия», 1989. – 815. с.
2. Назаров В. К. К вопросу о дефиниции и классификации споров, возникающих в связи с взиманием налогов и споров / В. К. Назаров // Финансовое право. – 2007. – № 10. – С. 26 – 28.
3. Податкові конфлікти: особливості вирішення : навч. посіб. / за заг. ред. Л. В. Трофімової. – К. : КНТ. – 2010. – 360 с.
4. Податковий кодекс України. – Дніпропетровськ, 2010. – 368 с.
5. Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами Державної податкової служби. Затверджене наказом ДПА України № 1001 від 23.12.10 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1562-11/page>
6. Коваленко Н. Податкові вимоги – оскарження у судовому порядку / Н. Коваленко // Юридичний журнал. – 2002. – № 6. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://justinian.com.ua/article.php?id=653>
7. Убогий С. А. Оскарження рішень податкових органів в адміністративному порядку // Вісник Академії праці і соціальних відносин Федерації профспілок України. Серія: Право та державне управління. – 2011. – № 1. – С. 118 – 122.
8. Мулявка Д. Г. Адміністративно-правові заходи забезпечення прав платників податків: дис. канд. юрид. наук: 12.00.07 / Д. Г. Мулявка. – К., 2004. – 178 с.



9. Тильник В. В. Поняття і суть податкових спорів між органами ДПС та платниками податків / В. В. Тильник // Часопис Київського університету права. – 2010. – № 3. – С. 110 – 113.
10. Податкові спори: виникнення, природа, засоби врегулювання : навч. посібн. / за заг. ред. С. В. Бурая. – К. : Юринком Інтер, 2009. – 796 с.
11. Уварова О. Коли виникає спір з податковим органом: можливі спірні ситуації / О. Уварова // Податки та бухгалтерський облік. – 2011. – № 44 (1437), червень. – С. 3 – 11.
12. Трофімова Л. В. Дефекти нормотворчості як причина податкових конфліктів / Л. В. Трофімова // Фінансове право. – 2010. – № 4 (14). – С. 21 – 25.
13. Ластовецький А. Колізії у законодавстві про оподаткування / А. Ластовецький // Право України. – 2003. – № 7. – С. 42 – 47.
14. Цветков И. В. Налогоплательщик в судебном процессе. Практическое пособие по судебной защите / И. В. Цветков. – М. : Волтерс Клувер, 2004. – 49 с.

*Предпринята попытка, основываясь на анализе налоговых споров, осуществить их классификацию, используя такие критерии как субъект, объект, предмет, причины возникновения налоговых споров.*

*Attempt was made to make the classification of tax disputes on the basis of their analysis using criteria such as subject, object, grounds arise.*

Стаття надійшла до редакції 15.11.2012

УДК 343.9.01:343.241

*Ягунов Д. В., м. Одеса*

## **ДЕЛІНКВЕНТ В СВІТЛІ АНАТОМІЇ КРИМІНАЛЬНОГО ПРАВОСУДДЯ (ДО ПИТАННЯ ПРО ЦІЛІ КРИМІНАЛЬНОГО ПОКАРАННЯ)**

*Стаття присвячена дослідженню цілей кримінального покарання у світлі основоположних шкіл кримінального права, сформованих з кінця XVIII століття. Головна увага приділяється злочинцю та його місцю в анатомії кримінального процесу.*

Питання цілей покарання та морального обґрунтування застосування кримінально-правової репресії завжди були предметом уваги філософів, юристів та соціологів. Дослідження тих чи інших цілей покарання отримало свій розвиток у наукових працях філософів